

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. dubna 2009 (*)

„článek 18 ES – Právní předpisy v oblasti daní z příjmů – Snížení daní z příjmu o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění zaplacené v členském státě zdanění – Odmítnutí snížení daní o příspěvky zaplacené v jiných členských státech“

Ve věci C-544/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko) ze dne 3. listopadu 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 4. prosince 2007, v řízení

Uwe Ruffler

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, J. Klučka, U. Løhmus, P. Lindh a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za U. Rufflera jím osobně,
- za polskou vládu M. Dowgielewiczem, jako zmocněncem,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, S. Alexandriou a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Herrmann, jako zmocněnci,
- za Kontrolní úřad ESVO P. Bjørganem a L. Young, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 ES a 39 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi U. Rüdflerem, německým státním příslušníkem s bydlištěm v Polsku, a Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (ředitel daňové komory ve Wroclavi, pobožka Wałbrzych, dále jen „Dyktor“) ve věci odmítnutí polské daňové správy přiznat U. Rüdflerovi snížení daně z příjmu o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění, které zaplatil v jiném členském státě, zatímco takové snížení se přiznává poplatníkovi, který platí příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění v Polsku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 3 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 ze dne 14. června 1971 o uplatnění systému sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, osoby samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství, ve znění pozměněném a aktualizovaném nařízením Rady (ES) č. 118/97 ze dne 2. prosince 1996 (Úř. věst. L 28, s. 1; Zvl. vyd. 05/03, s. 3, dále jen „nařízení č. 1408/71“), formuluje zásadu rovného zacházení takto:

„S výhradou zvláštních ustanovení tohoto nařízení mají osoby s bydlištěm na území jednoho z členských států, na které se vztahuje toto nařízení, stejná práva a povinnosti podle právních předpisů kteréhokoli členského státu jako státní příslušníci uvedeného státu.“

4 Článek 28 nařízení č. 1408/71, nazvaný „Dřchody vyplácené podle právních předpisů jednoho nebo více členských států, pokud není žádný nárok na věcné dávky v zemi bydliště“, stanoví:

„1. Dřchodce, který má nárok na dřchod podle právních předpisů jednoho členského státu nebo na dřchody podle právních předpisů dvou nebo více členských států a který nemá nárok na dávky podle právních předpisů státu, na jehož území má bydliště, obdrží přesto tyto dávky pro sebe i pro své rodinné příslušníky, případně s přihlednutím k článku 18 a příloze VI, jestliže by měl na ně nárok podle právních předpisů členského státu nebo alespoň jednoho z členských států příslušného, pokud jde o jeho dřchody, kdyby měl bydliště na území takového státu. Dávky se poskytují za těchto podmínek:

a) věcné dávky poskytuje na účet instituce uvedené v odstavci 2 instituce místa bydliště, jako by dotyčná osoba byla poživitelem dřchodu na základě právních předpisů státu, na jehož území má bydliště, a měla nárok na věcné dávky;

b) peněžité dávky případně poskytuje příslušná instituce určená podle odstavce 2 v souladu s jí uplatňovanými předpisy. Po dohodě mezi příslušnou institucí a institucí místa bydliště však může tyto dávky poskytovat instituce místa bydliště na účet příslušné instituce v souladu s právními předpisy příslušného státu.

2. V případech, na které se vztahuje odstavec 1, nese náklady na věcné dávky instituce určená podle těchto pravidel:

a) pokud má dřchodce nárok na uvedené dávky podle právních předpisů jediného členského státu, nese náklady příslušná instituce uvedeného státu;

[...]

5 Článek 28a téhož nařízení, nazvaný „Dřchody vyplácené podle právních předpisů jednoho nebo více členských států jiných než země bydliště, pokud je nárok na dávky v zemi bydliště“,

stanoví:

„Pokud má důchodce, který má nárok na důchod podle právních předpisů jednoho členského státu nebo na důchody podle právních předpisů dvou nebo více členských států, bydliště na území členského státu, podle jehož právních předpisů nárok na věcné dávky není závislý na podmínkách pojištění nebo zaměstnání a podle jehož právních předpisů není vyplácen žádný důchod, nese náklady na věcné dávky poskytované jemu a jeho rodinným příslušníkům instituce jednoho z členských států příslušných v oblasti důchodů, určená podle pravidel stanovených v čl. 28 odst. 2, pokud by důchodce a jeho rodinní příslušníci měli nárok na takové dávky podle právních předpisů uplatňovaných uvedenou institucí, kdyby měli bydliště na území členského státu, kde má instituce sídlo.“

6 Podle čl. 95 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 574/72 ze dne 21. března 1972, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 1408/71, ve znění pozměňném a aktualizovaném nařízením č. 118/97:

„částku věcných dávek poskytovaných na základě čl. 28 odst. 1 [...] nařízení [č. 1408/71] nahrazují příslušné instituce institucím, které uvedené dávky poskytovaly, na základě paušální částky, která se co nejvíce blíží skutečným výdajům.“

Smluvní právo

7 Podle čl. 18 odst. 1 a 2 smlouvy ze dne 14. května 2003 o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, uzavřené mezi Polskou republikou a Spolkovou republikou Německo (umowa z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Dz. U ze dne 20. ledna 2005, č. 12, položka 90, dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“):

„1. Starobní důchody a podobné dávky nebo renty, které pobírá osoba s bydlištěm v jednom ze smluvních států z druhého smluvního státu, podléhají zdanění pouze v prvním státě.“

2. Bez ohledu na předcházející odstavec podléhají platby, které obdržela osoba s bydlištěm v jednom ze smluvních států ze systému povinného sociálního pojištění druhého smluvního státu, zdanění pouze v tomto druhém státě.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Článek 3 odst. 1 zákona ze dne 26. července 1991 o dani z příjmu fyzických osob (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U z roku 2000, č. 14, položka 176, dále jen „zákon o dani z příjmu“) stanoví:

„Fyzické osoby, které mají bydliště na polském území, podléhají daňové povinnosti ve vztahu ke všem svým příjmům nezávisle na místě jejich zdroje [...]“

9 Článek 21 odst. 1 bod 58 písm. b) zákona o dani z příjmu stanoví:

„Od daně z příjmu jsou osvobozeni [...] platby vyplacené účastníkovi [...] z fondů shromážděných v rámci systému profesního důchodového zabezpečení.“

10 Článek 27b tohoto zákona stanoví:

„1. Od daně z příjmu [...] se nejprve odečítá částka příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění uvedených v zákoně ze dne 27. srpna 2004 o financování zdravotní péče z veřejných

prostředků [ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. 210, položka 2135] [...]:

- 1) přímo zaplacených poplatníkem v průběhu zdaňovacího období v souladu s ustanoveními zákona o financování zdravotní péče z veřejných prostředků,
- 2) vybraných v průběhu zdaňovacího období platebním orgánem v souladu s ustanoveními o financování zdravotní péče z veřejných prostředků.

Toto snížení se nevztahuje na příspěvky, jejichž výměňovacím základem jsou příjmy (zisky) osvobozené od daně na základě článku 21 [...] jakož i příspěvky, jejichž výměňovacím základem je příjem osvobozený od daně na základě ustanovení daněového zákona.

2. částka příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění, o kterou se snižuje daň [z příjmu uvedeného v odstavci 1], nesmí překročit 7,75 % výměňovacího základu uvedených příspěvků.
3. Výše výdajů vynaložených s cílem definovaným v odstavci 1 se stanoví na základě dokladů prokazujících vynaložení nákladů.“

Spor v povodním řízení a předložná otázka

11 Uwe Rüffler nejprve žil v Německu, kde vykonával závislou činnost, a poté se usadil v Polsku, kde má od roku 2005 spolu se svojí manželkou trvalé bydliště. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by od okamžiku přemístění svého bydliště vykonával v Polsku profesní činnost.

12 V době rozhodné z hlediska skutečností povodního sporu byly jedinými příjmy U. Rüfflera dvě důchodové dávky, které pobírá v Německu, a sice:

- invalidní důchod poskytovaný německou zemstaneckou pojišťovnou Landesversicherungsanstalt (zemská pojišťovna) na základě 70% invalidity, který je platbou z německého povinného systému sociálního pojištění;
- profesní starobní důchod vyplácený společností Volkswagen.

13 Obě tyto dávky jsou vypláceny v Německu na bankovní účet U. Rüfflera v tomto členském státě. Odpovídající příspěvky jsou vybírány v téže členském státě a mezi tyto příspěvky patří příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění.

14 Příspěvek na povinné zdravotní a nemocenské pojištění placený z profesního starobního důchodu, který U. Rüffler pobírá v Německu, se odvádí ve výši 14,3 % německé zdravotní pojišťovny Deutsche BKK-West ve Wolfsburgu. V souladu s ustanoveními článku 28 nařízení č. 1408/71 mají pan a paní Rüfflerovi právo, potvrzené Narodowy Fundusz Zdrowia (polský národní fond zdraví), na erpání služeb zdravotní péče na polském území. Tyto služby jsou v Polsku poskytovány na náklady německé zdravotní pojišťovny.

15 Uwe Rüffler podléhá na základě čl. 3 odst. 1 zákona o dani z příjmu v Polsku neomezené daňové povinnosti.

16 Na základě ustanovení čl. 18 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je invalidní důchod poskytovaný v Německu Landversicherungsanstalt zdaněn v téže členském státě. Naopak podle odstavce 1 téhož článku 18 je profesní starobní důchod vyplácený v Německu společností Volkswagen zdaněn pouze na polském území.

17 V roce 2006 požádal U. Rüffler polskou daňovou správu, aby daň z příjmu, kterou je povinen odvést v Polsku na základě profesního starobního důchodu, který pobírá v Německu, byla snížena o částku příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění, které zaplatil v Německu.

18 Rozhodnutím ze dne 28. listopadu 2006 polská daňová správa odmítla jeho žádosti vyhovět z důvodu, že § 27b zákona o dani z příjmu stanoví možnost snížení daně z příjmu pouze o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění zaplacené na základě polského zákona o financování zdravotní péče z veřejných prostředků. U. Rüffler přitom v Polsku neplatí příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění.

19 Podáním ze dne 2. února 2007 podal U. Rüffler u Dyrektora proti tomuto zamítavému rozhodnutí stížnost, v rámci které daňové správy vytýkal selektivní uplatňování polského daňového práva a porušení ustanovení práva Společenství.

20 Rozhodnutím ze dne 23. února 2007 Dyktor odmítl změnit rozhodnutí daňové správy ze dne 28. listopadu 2006 týkající se výkladu působnosti a podmínek použití polského daňového práva, pokud jde o nemožnost snížení daně dlužné v Polsku o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění odvedené v jiném členském státě. Dyktor tímto potvrdil výklad § 27b zákona o dani z příjmu poskytnutý daňovou správou a potvrdil, že pro orgány daňové správy, které jsou povinné rozhodovat na základě zákonných ustanovení, zejména v oblasti daňových úlev a daňových snížení, není extenzivní výklad ustanovení § 27b zákona o dani z příjmu přípustný.

21 Krom toho lze poukázat na to, že U. Rüffler v rámci své stížnosti u Dyrektora rovněž tvrdil, že profesní starobní důchod, který pobírá, musí být na základě čl. 21 odst. 1 bodu 58 písm. b) zákona o dani z příjmu od daně z příjmu osvobozen. Tento požadavek byl rovněž odmítnut z důvodu, že toto ustanovení se v projednávaném případě nepoužije, protože se podle ustanovení polského zákona o systémech profesních starobních důchodů týká pouze osob, které se účastní systému profesních starobních důchodů, a sice „pracovník“ ve smyslu ustanovení polského práva.

22 Uwe Rüffler tedy podal u Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud ve Wroclavi) žalobu proti rozhodnutí ze dne 23. února 2007, ve které měl za to, že tímto rozhodnutím byla porušena ustanovení § 27b zákona o dani z příjmu. Navrhoval zrušit jak toto rozhodnutí, tak i rozhodnutí daňové správy ze dne 28. listopadu 2006 v rozsahu, v němž konstatují nemožnost snížit částku daně z příjmu dlužnou v Polsku o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění odvedené v jiném členském státě.

23 Podle U. Rüfflera takové omezení nároku na snížení daně z příjmu, které vede k tomu, že se tato daňová výhoda přiznává pouze poplatníkům, kteří platili příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění polské pojišťovny, diskriminačním způsobem rozlišuje postavení osob odvádějících daň z příjmu v Polsku podle místa zaplacení příspěvků na povinné zdravotní a nemocenské pojištění.

24 Uwe Rüffler rovněž uplatnil neslučitelnost výkladu vnitrostátních ustanovení daňového práva s právem Společenství, a zejména se zásadou volného pohybu osob uvedenou v § 39 ES. Na podporu této teze se dovolával rozsudku Soudního dvora ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163).

25 Předkládající soud má za to, že příspěvek na zdravotní a nemocenské pojištění, který U. Rüffler platí na základě ustanovení německého práva, je svou povahou a účelem totožný s příspěvkem, který platí polští poplatníci na základě polského zákona. Jak v německém právu, tak

v polském právu jsou poživatelé d?chod? povinni platit takový p?ísp?vek. Rozdíl spo?ívá ve výši p?ísp?vku na zdravotní a nemocenské pojišt?ní, která dosahuje 14,30 % v N?mecku a 9 % v Polsku, jakož i ve vnitrostátním právním základ?, ze kterého vyplývá povinnost placení tohoto p?ísp?vku.

26 P?edkládající soud se zabývá otázkou, zda je v situaci, kdy poplatník-rezident musí odvést v Polsku da? z p?íjmu na základ? d?chodu obdrž?ného v N?mecku, legitimní odmítnout snížení ?ástky této dan? o p?ísp?vek na zdravotní a nemocenské pojišt?ní zaplacený v N?mecku pouze z d?vodu, že tento p?ísp?vek nebyl zaplacen na základ? ustanovení polského vnitrostátního práva a že je odvád?n do n?meckého systému zdravotního a nemocenského pojišt?ní.

27 Tento soud se zabývá otázkou, zda není tento výklad ?látku 27b zákona o dani z p?íjmu diskrimina?ní v??i poplatník?m, kte?í jsou využitím své svobody pohybu v ?lenském stát? zdan?ní zbavení možnosti snížit si da? o ?ástku p?ísp?vk? na zdravotní a nemocenské pojišt?ní zaplacených v jiném ?lenském stát?, za p?edpokladu, že uvedení poplatníci tyto p?ísp?vky již neode?etli v posledn? jmenovaném ?lenském stát?.

28 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že Trybunal Konstytucyjny (polský ústavní soud) rozsudkem ze dne 7. listopadu 2007 (K 18/06, Dz. U z roku 2007, ?. 211, položka 1549) shledal, že odstavec 1 ?látku 27b zákona o dani z p?íjmu není v souladu s ?lánkem 32 polské ústavy ve spojení s ?lánkem 2 téže ústavy v rozsahu, v n?mž pro ur?ité poplatníky vylučuje možnost ode?íst od dan? z p?íjmu dlužné na základ? ?innosti vykonávané mimo polské území p?ísp?vky na zdravotní a nemocenské pojišt?ní, a?koliv tyto p?ísp?vky nebyly ode?teny od p?íjmu v ?lenském stát?, na jehož území je tato ?innost vykonávána. Podle tohoto rozsudku pozbyl odstavec 1 ?látku 27b zákona o dani z p?íjmu již dne 30. listopadu 2008 platnosti.

29 Za t?chto okolností se Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je nutné ?l. 12 první pododstavec ES a ?l. 39 odst. 1 a 2 ES vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení obsaženému v ?látku 27b zákona [o dani z p?íjmu], kterým je právo na snížení dan? z p?íjmu o ?ástku p?ísp?vk? na povinné zdravotní a nemocenské pojišt?ní zaplacených výlu?n? na základ? ustanovení vnitrostátního práva omezeno v p?ípad?, že rezident odvádí z p?íjm? zdan?ných v Polsku p?ísp?vky na povinné zdravotní a nemocenské pojišt?ní v jiném ?lenském stát??“

K p?edb?žné otázce

K p?ípustnosti

Vyjád?ení p?edložená Soudnímu dvoru

30 Polská vláda zaprvé zpochyb?uje p?ípustnost položené otázky, protože p?edkládací rozhodnutí neuvádí dostate?n? skutkový a právní rámec sporu.

31 P?edkládací rozhodnutí nap?íklad neposkytuje údaj, který by však byl d?ležitý v kontextu da?ové výhody, která se liší od da?ové výhody dot?ené v p?vodním ?ízení, a sice právo na osvobození od dan? z p?íjmu podle ?l. 21 odst. 1 bodu 58 písm. b) zákona o dani z p?íjmu. Podle tohoto ustanovení jsou od dan? z p?íjmu osvobozeny „platby vyplacené ú?astníkovi z fond? shromážd?ných v rámci systému profesního d?chodového zabezpe?ení“.

32 P?edkládací rozhodnutí v projednávaném p?ípad? jasn? neuvádí, zda profesní starobní d?chod vyplácený společností Volkswagen odpovídá v N?mecku platbám provád?ným v rámci

polského systému profesních důchodů, nebo zda je jinou formou důchodového pojištění.

33 Zadruhé se polská vláda domnívá, že položená otázka není přípustná ani z důvodu nedostatku nezbytnosti rozhodnutí o předběžné otázce pro účely vyřešení sporu v povodním řízení ve smyslu článku 234 ES, neboť tento spor musí být rozhodnut výlučně na základě vnitrostátního práva.

34 Podle polské vlády tak za předpokladu, že profesní starobní důchod vyplácený společností Volkswagen je v Německu ekvivalentem plateb prováděných v rámci polského systému profesních starobních důchodů, musí být na tento profesní starobní důchod nahlíženo tak, že spadá do věcné působnosti čl. 21 odst. 1 bodu 58 písm. b) zákona o dani z příjmu, protože toto ustanovení není omezeno pouze na platby prováděné na základě polského systému profesních starobních důchodů. Za takového předpokladu musí být příjem U. Rüfflera z uvedeného důchodu v Polsku od daně osvobozen.

35 Polská vláda dále poukazuje na skutečnost, že čl. 27b odst. 1 poslední pododstavec zákona o dani z příjmu vylučuje právo, kterého se U. Rüffler dovolává v rámci sporu v povodním řízení, na snížení daně o částku příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění, pokud se příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění vztahují k příjemcem osvobozeným na základě článku 21 téhož zákona. Pokud je německý důchod takovým osvobozeným příjmem, není tudíž možné na základě čl. 27b odst. 1 posledního pododstavce zákona o dani z příjmu snížit částku daně z příjmu o částku příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění bez ohledu na to, v kterém členském státě byly tyto příspěvky zaplacený. Spor vedený před vnitrostátním soudem musí být tudíž rozhodnut výlučně na základě vnitrostátního práva.

Závěry Soudního dvora

36 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci řízení upraveného v článku 234 ES účel pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 38; ze dne 4. prosince 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 20, a ze dne 10. března 2009, *Hartlauer*, C-169/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 24).

37 Soudní dvůr ovšem rovněž rozhodl, že za výjimečných okolností mu přísluší, aby za účelem ověření své vlastní pravomoci přezkoumal podmínky, za kterých se na něj vnitrostátní soud obrátil (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. prosince 1981, *Foglia*, 244/80, Recueil, s. 3045, bod 21; viz rovněž výše uvedený rozsudek *PreussenElektra*, bod 39, jakož i rozsudek ze dne 21. ledna 2003, *Bacardi-Martini a Cellier des Dauphins*, C-318/00, Recueil, s. I-905, bod 42).

38 Odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (výše uvedené rozsudky *PreussenElektra*, bod 39, a *Zablocka-Weyhermüller*, bod 20).

39 Pokud jde o otázku položenou Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, je třeba jednak konstatovat, že z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že se spor v povodním řízení a předběžná otázka týkají pouze otázky nároku na snížení daně o příspěvky na zdravotní a

nemocenské pojištění, a nikoliv odmítnutí osvobození profesního starobního důchodu.

40 Tvzení U. Rüfflera, podle kterého musí být profesní starobní důchod, který pobírá, v Polsku od daně z příjmu osvobozen, vznesené v jeho stížnosti proti rozhodnutí daňové správy v prvním stupni a odmítnuté Dyrektorem, se totiž v žalobě podané U. Rüfflerem neobjevuje. Cílem této žaloby je totiž zrušení rozhodnutí Dyrektora v rozsahu, v němž s ohledem na situaci žalobce v povodním řízení potvrzuje nemožnost dosáhnout snížení daně na základě článku 27b zákona o dani z příjmu.

41 Krom toho se Soudní dvůr domnívá, že je dostatečně obeznámen se situací U. Rüfflera a povahou příspěvků a profesního starobního důchodu vyplácených v Německu k tomu, aby mohl předkládajícímu soudu užitečně odpovědět.

42 Tento soud totiž ve svém rozhodnutí uvádí, že profesní starobní důchod vyplácený v Německu náleží mezi „starobní důchody a podobné dávky nebo renty, které pobírá osoba s bydlištěm v jednom ze smluvních států“ ve smyslu čl. 18 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Domnívá se, že příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění, které jsou odváděny srážkou z profesního starobního důchodu a placeny U. Rüfflerem na základě ustanovení německého práva, jsou svou povahou a účelem totožné s příspěvky placenými polskými poplatníky na základě polského práva.

43 Proto není zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, že se jedná o hypotetický problém, ani že Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázku, která je mu položena.

44 Položená otázka je tedy přípustná.

K věci samé

Vyřazení předložená Soudnímu dvoru

45 Uwe Rüffler, německá vláda, Komise Evropských společenství a Kontrolní úřad ESVO mají za to, že právo Společenství brání tomu, aby právní předpisy německého státu nebo jejich výklad daňovou správou omezovaly právo na snížení daně z příjmu o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění pouze na příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění odvedené na účet vnitrostátního povinného systému zdravotního a nemocenského pojištění.

46 Podle německé vlády a Kontrolního úřadu ESVO brání články 12 ES a 39 ES tomu, aby německý stát, ve kterém má poplatník své trvalé bydliště a neomezenou daňovou povinnost, odmítl přiznat tomuto poplatníkovi snížení daně o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění, které zaplatil orgánu zdravotního a nemocenského pojištění v jiném německém státě, jestliže poplatník neprovedl odpověď těchto příspěvků v tomto druhém státě, ve kterém pobírá svůj zdanitelný příjem. Takové zacházení znevýhodňuje poplatníky, kteří využijí volného pohybu a kteří jsou ve státě zdanění zbaveni možnosti snížit svoji daň o příspěvky zaplacené orgánu povinného zdravotního a nemocenského pojištění v jiném německém státě.

47 Komise z údajů vyplývajících z předkládacího rozhodnutí vyvozuje jednak, že U. Rüffler nevykonával v okamžiku sporu v povodním řízení žádnou profesní činnost, a jednak, že od roku 2005 má trvalé bydliště v Polsku, jakožto důchodce pobírající důchod na základě závislé činnosti, kterou vykonával v Německu. Také se domnívá, že z důvodu neexistence jakékoli spojitosti mezi pobytem U. Rüfflera na polském území a výkonem profesní činnosti nemá být jeho situace posuzována ve světle článku 39 ES. Spor v povodním řízení musí být zkoumán s ohledem na ustanovení článku 12 ES ve spojení s článkem 18 ES.

48 Podle Komise je v rozporu s čl. 12 prvním pododstavcem ES a čl. 18 odst. 1 ES, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 27b zákona o dani z příjmu, stanoví právo na snížení částky daně z příjmu pouze o příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění zaplacené do polského systému zdravotního a nemocenského pojištění, a vylučuje tím příspěvky zaplacené do povinného systému zdravotního a nemocenského pojištění jiného členského státu, ve kterém byly dosaženy příjmy zdanitelné v Polsku.

49 Polská vláda, majíc za to, že položená otázka je nepřípustná, se k věci samé nevyjádřila.

Závěry Soudního dvora

– K použitelným ustanovením Smlouvy o ES

50 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že od roku 2005 má U. Rüffler společně se svojí manželkou trvalé bydliště v Polsku, jakožto důchodce pobírající důchod na základě závislé činnosti, kterou vykonával v Německu. Podle předkládacího rozhodnutí byly v okamžiku vzniku sporu v povodním řízení jedinými příjmy U. Rüfflera starobní důchod a invalidní důchod, oba pobírané v Německu. Uwe Rüffler tudíž v okamžiku vzniku sporu v povodním řízení nevykonával žádnou profesní činnost.

51 Mimoto ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by U. Rüffler předtím v Polsku pracoval nebo do Polska odešel za účelem hledání zaměstnání.

52 Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 9. listopadu 2006, Turpeinen (C-520/04, Sb. rozh. s. I-10685, bod 16), rozhodl, že osoba, která vykonávala veškerou profesní činnost v členském státě, jehož je státním příslušníkem, a práva pobývat v jiném členském státě využila až po odchodu do starobního důchodu bez jakéhokoli záměru vykonávat v tomto jiném státě závislou činnost, se nemůže dovolávat volného pohybu pracovníků.

53 Zdá se, že s přihlédnutím ke skutečnostem věci v povodním řízení, jak vyplývají z předkládacího rozhodnutí, je tomu tak i v případě U. Rüfflera.

54 Vzhledem k tomu, že věc v povodním řízení nespadá do působnosti článku 39 ES, je třeba zkoumat, jaká ustanovení Smlouvy jsou na situaci, jako je situace U. Rüfflera, použitelná.

55 Uwe Rüffler má jakožto německý státní příslušník postavení občana Unie zavedené čl. 17 odst. 1 ES, a může se tedy případně dovolávat práv, která s tímto postavením souvisejí, zejména práva svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států stanoveného čl. 18 odst. 1 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. května 2008, Nerkowska, C-499/06, Sb. rozh. s. I-3993, bod 22, a výše uvedený rozsudek Zablocka-Weyhermüller, bod 26).

56 Taková situace, v jaké se nachází U. Rüffler, spadá pod právo na volný pohyb a pobyt občana Unie v členských státech. Osoba, která po odchodu do důchodu opustí členský stát, jehož je státním příslušníkem a ve kterém vykonávala veškerou profesní činnost, za účelem zřízení svého bydliště v jiném členském státě, vykonává právo svobodně se pohybovat a pobývat na

území jiných členských států přiznané čl. 18 odst. 1 ES každému občanovi Unie (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Turpeinen, body 16 až 19).

57 Je třeba uvést, že i když předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce neodkázal na článek 18 ES, taková skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad práva Společenství, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve své otázce zmínil (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8; ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 29, a ze dne 26. dubna 2007, Alevizos, C-392/05, Sb. rozh. s. I-3505, bod 64).

58 Situace U. Rüfflera musí být tudíž zkoumána ve světle zásady volného pohybu a pobytu občanů Unie na území členských států, uvedené v článku 18 ES.

59 Konečně, pokud jde o článek 12 ES, první pododstavec tohoto článku stanoví, že v rámci použití smlouvy, aniž jsou dotčena její zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti. Z ustálené judikatury krom toho vyplývá, že zásada nediskriminace, stanovená v článku 12 ES, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno rozdílně, pokud takové zacházení není objektivně odůvodněné (rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 28).

– Ke slučitelnosti s článkem 18 ES

60 Podstatou předběžné otázky vnitrostátního soudu je, zda článek 18 ES brání právním předpisům členského státu, které podmiňují přiznání nároku na snížení daně z příjmu o částku odvedených příspěvků na zdravotní a nemocenské pojištění tím, že tyto příspěvky byly zaplacený v tomto členském státě na základě ustanovení vnitrostátního práva, a vedou k odeření takové daňové výhody v případě, že příspěvky způsobily k odpočtu od částky daně z příjmu dlužné v tomto členském státě byly zaplacený v rámci systému povinného zdravotního a nemocenského pojištění jiného členského státu.

61 Na úvod je třeba poznamenat, že v rámci této otázky předkládající soud vychází z předpokladu, že příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění, jejichž zohlednění je ve sporu v povodním řízení požadováno pro účely snížení daně, již nebyly z daňového hlediska zohledněny v členském státě, ve kterém byly odvedeny.

62 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je status občana Unie předurčen být základním statusem státních příslušníků členských států, aby tím státním příslušníkem, kteří se nacházejí ve stejné situaci, bylo umožněno požívat v rámci věcné působnosti Smlouvy stejného právního zacházení bez ohledu na jejich státní příslušnost, s výhradou výjimek, které jsou výslovně stanoveny (viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Pusa, C-224/02, Recueil, s. I-5763, bod 16; ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849, bod 86, jakož i ze dne 16. prosince 2008, Huber, C-524/06, Sb. rozh. s. I-0000, bod 69).

63 Mezi situace patřící do působnosti práva Společenství patří situace týkající se výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, zejména situace spadající pod svobodu pohybu a pobytu na území členských států, kterou přiznává článek 18 ES (výše uvedené rozsudky Pusa, bod 17, jakož i Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 87).

64 Vzhledem k tomu, že občan Unie musí být ve všech členských státech přiznáno totéž právní zacházení jako to, které se přiznává státním příslušníkem těchto členských států nacházejícím se v téže situaci, bylo by neslučitelné se svobodou pohybu, aby se na tohoto občana použilo méně příznivé zacházení v hostitelském členském státě, než jakého by požíval,

kdyby nevyužil možností poskytnutých Smlouvou o ES v oblasti volného pohybu (viz obdobně, pokud jde o zacházení v členském státě, jehož státním příslušníkem je občan Unie, výše uvedený rozsudek Pusa, bod 18; Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 88, jakož i rozsudek ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, bod 127).

65 Tyto možnosti by se totiž nemohly zcela naplnit, pokud by státní příslušník členského státu mohl být odrazen od jejich využití překážkami kladenými jeho pobytem v hostitelském členském státě z důvodu vnitrostátní právní úpravy, která jej sankcionuje z pouhého důvodu, že je využil (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pusa, bod 19; viz rovněž rozsudek ze dne 26. října 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 30, jakož i výše uvedený rozsudek Zablocka-Weyhermüller, bod 34).

66 Je tedy třeba určit, zda takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, zavádí mezi státními příslušníky členských států Společenství nacházejícími se ve stejné situaci rozdílné zacházení v neprospěch těch příslušníků, kteří využili svého práva na volný pohyb, a zda, pokud bude zjištěno, může být takové rozdílné zacházení považováno odůvodněné.

67 Takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, zavádí rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty podle toho, zda příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění, které mohou být odečteny od částky daně z příjmu dlužné v Polsku, byly, nebo nebyly zaplacený v rámci vnitrostátního povinného systému zdravotního a nemocenského pojištění. Na základě takových právních předpisů mají právo na snížení daně dotčené v povodním řízení pouze poplatníci, jejichž příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění byly zaplacený v členském státě zdanění.

68 Přitom co se týče zdanění jejich příjmů v Polsku, je třeba poznamenat, že poplatníci-rezidenti, kteří platí příspěvky do polského systému zdravotního a nemocenského pojištění, a poplatníci-rezidenti, kteří spadají do systému povinného zdravotního a nemocenského pojištění jiného státu, se objektivně nenacházejí v odlišných situacích, jež by mohly vysvětlit takové rozdílné zacházení v závislosti na místě platby příspěvků.

69 Situace poplatníka, který je důchodcem jako U. Rüffler, s bydlištěm v Polsku a pobírajícího důchodové dávky vyplácené v rámci systému povinného zdravotního a nemocenského pojištění jiného členského státu je, pokud jde o zásady zdanění, srovnatelná se situací polského důchodce s bydlištěm rovněž v Polsku, ale pobírajícího důchod v rámci polského systému zdravotního a nemocenského pojištění, v rozsahu, v němž oba podléhají v Polsku neomezené daňové povinnosti.

70 Zdanění jejich příjmů v tomto členském státě tak musí být prováděno podle stejných zásad, a tedy na základě stejných daňových výhod, a sice v rámci věci v povodním řízení na základě nároku na snížení daně z příjmu.

71 Navíc je třeba zdůraznit, že v situaci U. Rüfflera spadají příspěvky, které platí v Německu, do povinného zdravotního a nemocenského pojištění v Německu. Tyto příspěvky jsou vybírány přímo srážkou z příjmu, které pobírá, a sice z profesního starobního důchodu a invalidního důchodu, a jsou převáděny německému orgánu zdravotního a nemocenského pojištění. Uwe Rüffler po přemístění svého bydliště do Polska nadále pobíral svůj profesní starobní důchod a invalidní důchod z Německa a v souladu s články 28 a 28a nařízení č. 1408/71 měl v Polsku nárok na služby zdravotní péče, jejichž náklady následně nese jeho německé zdravotní a nemocenské pojištění.

72 Je třeba mít za to, že vnitrostátní právní předpisy dotčené v povodním řízení v rozsahu, v

němž podmiňují poskytnutí daňové výhody na základě poskytnutí na zdravotní a nemocenské pojištění tím, že tyto poskytnutí byly zaplacený polskému orgánu zdravotního a nemocenského pojištění, a vedou k tomu, že je uvedená výhoda odepřena poplatníkem, kteří zaplatili poskytnutí orgánu nacházejícímu se v jiném členském státě, znevýhodňují poplatníky, kteří jako U. Rüffler využili své svobody pohybu tím, že opustili členský stát, ve kterém vykonávali veškerou svou profesní činnost, s cílem usadit se v Polsku.

73 Stejně tak vnitrostátní právní úprava, která znevýhodňuje některé státní příslušníky členského státu pouze proto, že využili své svobody pohybu v jiném členském státě, představuje omezení svobod, které čl. 18 odst. 1 ES přiznává každému občanovi Unie.

74 Takové omezení může být ve vztahu k právu Společenství odvozeno pouze tehdy, pokud se zakládá na objektivních hlediscích, která jsou nezávislá na státní příslušnosti dotčených osob, a je přiměřené cíli legitimně sledovanému vnitrostátním právem (rozsudek ze dne 18. července 2006, De Cuyper, C-406/04, Sb. rozh. s. I-6947, bod 40; výše uvedené rozsudky Tas-Hagen a Tas, bod 33, jakož i Zablocka-Weyhermüller, bod 37).

75 Zbývá tak zjistit, zda existují objektivní kritéria odvozující takové rozdílné zacházení v oblasti daní, jako je zacházení dotčené v původním řízení.

76 Polská vláda nevznesla v tomto ohledu žádný argument.

77 Předkládající soud se nicméně táže, zda skutečnost, že poplatníci, kteří odvádějí své poskytnutí na povinné zdravotní a nemocenské pojištění zahraničním orgánem, se neúčastní financování polského systému zdravotního a nemocenského pojištění, poněvadž zahraniční orgány proplácejí, tj. odvádějí Národnímu fondu zdraví v Polské republice pouze náklady na služby zdravotní péče skutečně poskytnuté tímto poplatníkem na polském území, může objektivně dostatečně odvodnit rozdílné zacházení v oblasti daní vyplývající z článku 27b zákona o dani z příjmu.

78 Taková odvoznost nelze přijmout. Okolnost, že německý orgán povinného pojištění hradí pouze náklady na služby skutečně poskytnuté U. Rüfflerovi a že jeho poskytnutí nepřispívají k financování polského systému zdravotního a nemocenského pojištění, pokud nemá prospěch z dávek v nemoci, nemůže odvodnit takové omezení, jako je omezení dotčené v původním řízení.

79 Jak správně uvedl předkládající soud, jakož i Komise a Kontrolní úřad ESVO, skutečnost, že náklady na služby zdravotní péče poskytnuté německým státním příslušníkem s bydlištěm v Polsku jsou propláceny polskému Národnímu fondu zdraví příslušným německým orgánem pojištění, vyplývá z použití právních předpisů Společenství týkajících se koordinace systému sociálního zabezpečení ve spojení zejména s články 28 a 28a nařízení č. 1408/71, jakož i s článkem 95 nařízení č. 574/72, ve znění pozměňném a aktualizovaném nařízením č. 118/97.

80 Ve věci v původním řízení z toho zejména vyplývá, že aťkoliv poskytnutí na zdravotní a nemocenské pojištění německého státního příslušníka, jako je U. Rüffler, nejsou placeny přímo polskému Národnímu fondu zdraví, nepřestávají náklady na lékařskou péči vynaložené tímto státním příslušníkem zátěž pro polský zdravotnický systém.

81 Sekundární právní úprava, která koordinuje systémy sociálního zabezpečení členských států, má za cíl chránit sociální práva osob, které se pohybují uvnitř Evropské unie, a zabezpečit, že jejich právo na požívání dávek sociálního zabezpečení není dotčeno samotným výkonem jejich svobody pohybu. Pokud by členské státy mohly, pokud jde o daňové zacházení s uvedenými dávkami, znevýhodňovat osoby pobírající dávky sociálního zabezpečení v rámci zdravotnického systému jiného členského státu, mohlo by to vést k odrazení od samotného výkonu této svobody.

82 V tomto ohledu měl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 64), za to, že uplatnění znevýhodňujícího daňového zacházení, a sice vyšší daňové sazby, na poplatníky-nerezidenty, kteří nepříslívají do nizozemského systému sociálního zabezpečení, je v rozporu s článkem 52 Smlouvy a nemůže být odvodneno účástí nebo neúčasti na určitém vnitrostátním systému sociálního zabezpečení. Soudní dvůr v tomto ohledu zdůraznil, že určení členského státu, ve kterém jsou sociální příspěvky placeny, vyplývá prostě z uplatnění systému zavedeného nařízením č. 1408/71. Skutečnost, že některé poplatníci se neúčastní určitého systému sociálního zabezpečení, a že příspěvky do tohoto systému nejsou tudíž vybírány z jejich příjmu v dotčeném členském státě, může totiž v odvodných případech vyplývat pouze z použití obecného a závazného systému, pokud jde o oblast určení použitelných právních předpisů, zavedeného nařízením č. 1408/71 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Asscher, bod 60).

83 Soudní dvůr upřesnil, že skutečnost, že členské státy nemají možnost určit, v jakém rozsahu se použijí jejich vlastní právní předpisy nebo předpisy jiného členského státu, protože jsou povinny dodržovat platná ustanovení práva Společenství, brání tomu, aby se členský stát ve skutečnosti snažil prostřednictvím daňových opatření kompenzovat neexistenci účasti a výběru příspěvků do svého systému sociálního zabezpečení (výše uvedený rozsudek Asscher, bod 61).

84 Jak tvrdila Komise a Kontrolní úřad ESVO, použijí se tytéž úvahy na omezení nároku na snížení daně pro poplatníky dotčené ve věci v původním řízení, kteří nepříslívají do systému.

85 Proto v rozsahu, v němž jsou pravidla týkající se jak účasti na určitém systému sociálního zabezpečení občanů, kteří využívají svobody pohybu, tak placení příspěvků do systému sociálního pojištění stanovena přímo ustanoveními nařízení č. 1408/71, je třeba se domnívat, že členský stát nemůže posuzovat méně příznivě pobyt a zdanění poplatník-rezidentů, kteří na základě ustanovení tohoto nařízení platí příspěvky do systému sociálního pojištění jiného členského státu.

86 Vzhledem k tomu, že takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, tvoří překážku, která není objektivně odvodnena ve vztahu k článku 18 ES, není nutné rozhodnout o jejich slučitelnosti s článkem 12 ES.

87 Za těchto podmínek je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 18 odst. 1 ES brání právním předpisům členského státu, které podmiňují přiznání nároku na snížení daně z příjmu o odvedené příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění tím, že tyto příspěvky byly zaplacený v tomto členském státě na základě ustanovení vnitrostátního práva, a vedou k odepření takové daňové výhody v případě, že příspěvky způsobí k odpotu od částky daně z příjmu dlužné v tomto členském státě byly zaplacený v rámci systému povinného zdravotního a nemocenského pojištění jiného členského státu.

K nákladům řízení

88 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k

rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 18 odst. 1 ES brání právním předpisům členského státu, které podmiňují přiznání nároku na snížení daně z příjmu o odvedené příspěvky na zdravotní a nemocenské pojištění tím, že tyto příspěvky byly zaplacený v tomto členském státě na základě ustanovení vnitrostátního práva, a vedou k odepření takové daňové výhody v případě, že příspěvky způsobily k odpůtu od částky daně z příjmu dlužné v tomto členském státě byly zaplacený v rámci systému povinného zdravotního a nemocenského pojištění jiného členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.